



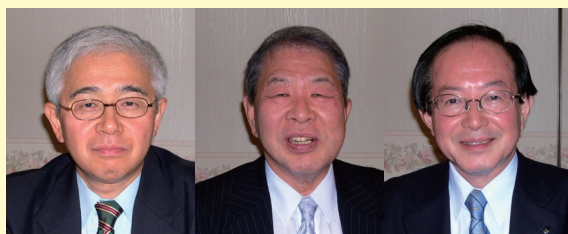
税経通信



新春特別鼎談会

国際財務報告基準の 現状と課題

国際会計基準審議会理事 山田 辰己
経済・金融・経営評論家 金見 昭
関西学院大学教授 (司会) 平松 一夫



特集Ⅰ 著しい資産評価損の会計・税務

- 時価会計凍結論/岸田 雅雄
- 投資有価証券の評価損と時価会計/近藤 弘
- 棚卸資産評価と時価評価—販売不動産評価を含む/田口 安克

特集Ⅱ フリンジ・ベネフィットを巡る税務の検討

- 課税の実務/山口 義夫
- 報酬・賞与等/発地 敏彦
- 交際費/増子 豊彦
- 旅費・交通費/飯田 昭雄
- 住宅・社宅/小畑 孝雄
- 国際源泉/丹菊 博仁

巻頭言・巻頭論文

- 会計文化の尊重と会計学のあり方/武田 隆二
- 税務会計学研究の現代的課題と展望/富岡 幸雄
- 会社法における資本概念の崩壊と税務会計/安藤 英義
- 緊急収録 企業会計基準の改訂への提言/武田 隆二

別冊
付録

税務法令通達月報
(政府税制調査会答申、電子記録債権法施行令(政令)、相互協議の手続の一部改正(事務運営指針)他)

新連載
企画
スタート

- ◆実務家のための国際財務報告基準入門 / 藤井 亮司
- ◆実践組織再編Q&A 事業部門の売却 / 川手 典子・熊谷 真喜
- ◆女性士業家たちのソフィア Sophia Netという試み / 平林 亮子
- ◆公益法人の課税実務 一般社団法人等への移行時の課税 / 菊地 亮

公益法人の 課税実務

短期集中
連載

第1回

菊地 亮

税理士 /
新日本アーンストアンドヤング税理士法人
公益法人コンサルティング部マネージャー

公益法人の設立・運営に関する税務・会計等におけるコンサルティング業務を中心として、新公益法人制度改革に対応するための各種コンサルティング業務にも従事。

一般社団法人等への移行時の課税関係について

はじめに

公益法人制度改革による公益法人関連三法（『一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下「一般法」）』、『公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下「公益認定法」）』、『一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（以下「整備法」）』が、ついに平成20年12月1日より施行された。これにより従来の民法法人（社団法人・財団法人）は、特例民法法人として、法施行日から5年後の平成25年11月30日までに、公益目的事業を行うことを主たる目的とした「公益社団法人又は公益財団法人（以下「公益社団法人等」）」への移行認定を申請するか、必ずしも公益事業を行うことを目的としない「一般社団法人又は一般財団法人（以下「一般社団法人等」）」への移行認可を申請するか、の選択をしなければならない。

税法においては、一般社団法人等はさらに、一定の要件を満たした「非営利型法人」とそれ以外の「普通法人」の二つの区分が設けられ、それぞれ税務上の取扱いが異なることとなっている。

本稿では、主に特例民法法人が一般社団法人等へ移行する場合の税務上の取扱いについて、制度上の取扱いも踏まえながら解説する。

1 一般社団法人等への移行の認可

税務上の取扱いを理解するには、まず制度上の取扱いを理解しておく必要がある。特例民法法人が新たな法人類型に移行する際の取扱いは、整備法において定められている。

① 公益目的支出計画

一般社団法人等への移行の認可を受けようとする特例民法法人は、その認可を受けたときの残余財産の額に相当するものとして、その特例民法法人の貸借対照表上の純資産額を基礎として算定した「公益目的財産額」に相当する金額を、公益の目的のために支出してゼロとするための「公益目的支出計画」を作成しなければならない（整備法119）。つまり、従来の公益法人であった期間に得た財産は、公益事業に使用することを期待されて収受した寄附等で成り立っているのであるから、必ずしも公益事業を目的とせず、行政上の監督も及ばない一般社団法人等へ移行する場合でも、一定の財産額に相当する金額については、

公益を目的とした事業に使用することを求めているのである。

公益の目的のための支出とは次に掲げる三つの支出をいう。

公益目的事業のための支出

公益認定法上の公益目的事業のための支出をいう。

公益認定法第5条第17号に規定する者に対する寄附（特定寄附）

類似の事業を目的とする他の公益法人や学校法人等、国若しくは地方公共団体に対する寄附をいう。

認可を受けた後も継続して行う不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与する目的に関する事業のための支出（継続事業）

に該当しないもので、従来から特例民法法人において行われてきた事業で継続して実施するものをいう。

時価評価資産*の評価益の額

時価評価資産*の評価損の額

基金の額

貸借対照表の純資産の部に計上すべきもののうち支出又は保全が義務付けられていると認められるものの額

* 時価評価資産とは次に掲げる資産をいう。

(a) 土地又は土地の上に存する権利

(b) 有価証券

(c) 書画、骨とう、生物その他の資産のうち簿価と時価との差額が著しく多額である資産

② 公益目的財産額

公益目的支出計画において、最終的にゼロになるまでの支出が求められる「公益目的財産額」は次により計算される（整備法施行規則14）。

『公益目的財産額

= 純資産額 + - - - 』

	公益社団法人等	一般社団法人等	
		非営利型法人	普通法人
課税範囲	収益事業課税	収益事業課税	全所得課税
税率	30% *	30% *	30% *
「みなし寄附金」の適用	あり	なし	なし

* 年800万円以下の部分については22%

② 非営利型法人の定義

非営利型法人とは一般社団法人等で次の又は に掲げる法人をいう。

非営利性が徹底された法人（法人税法施行令3）

次の(ア)から(エ)に掲げる要件のすべてに該当する法人をいう。

2 一般社団法人等への移行に関する税務

① 一般社団法人等の税務上の法人類型

一般社団法人等は、税務上「非営利型法人」と「普通法人」との二つの区分に分類される。公益社団法人等を含め、それぞれの類型による課税所得の範囲等は以下のとおりである。

(ア) その定款に剰余金の分配を行わない旨の定めがあること。

(イ) その定款に解散したときはその残余財産が国若しくは地方公共団体、公益社団法人等、公益認定法第5条第17号イからトまでに掲げる法人（学校法人、社会福祉法人など）に帰属する旨の定

- めがあること。
- (ウ) 上記(ア)及び(イ)の定款の定め反する行為(他の要件のすべてに該当していた期間において、剰余金の分配又は残余財産の分配若しくは引渡し以外の方法(合併による資産の移転を含む)により特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含む)を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。
- (エ) 各理事について当該理事及び当該理事の配偶者又は三親等以内の親族その他の当該理事と特殊の関係のある者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、三分の一以下であること。
- 共益的活動を目的とする法人(法人税法施行令3)
- 次の(ア)から(キ)に掲げる要件のすべてに該当する法人をいう。
- (ア) その会員の相互の支援、交流、連絡その他の当該会員に共通する利益を図る活動を行うことをその主たる目的としていること。
- (イ) その定款(定款に基づく約款その他これに準ずるものを含む)に、その会員が会費として負担すべき金銭の額の定め又は当該金銭の額を社員総会若しくは評議員会の決議により定める旨の定めがあること。
- (ウ) その主たる事業として収益事業を行っていないこと。
- (エ) その定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を受ける権利を与える旨の定めがないこと。
- (オ) その定款に解散したときはその残余財産が特定の個人又は団体(国若しくは地方公共団体、公益社団法人等、公益認定法第5条第17号イからトまでに掲げる法人(学校法人、社会福祉法人など)、その目的と類似の目的を有す

る他の一般社団法人等を除く)に帰属する旨の定めがないこと。

- (カ) 他の要件のすべてに該当していた期間において、特定の個人又は団体に剰余金の分配その他の方法(合併による資産の移転を含む)により特別の利益を与えることを決定し、又は与えたことがないこと。
- (キ) 各理事について当該理事及び当該理事の配偶者又は三親等以内の親族その他の当該理事と特殊の関係のある者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、三分の一以下であること。

③ 普通法人

非営利型法人以外の一般社団法人等は普通法人となる。

④ 一般社団法人等(普通法人型)への移行時の所得計算

上記①のように非営利型法人は収益事業課税となることから、特例民法法人が非営利法人型の一般社団法人等に移行する場合には課税所得の範囲は変わらず、移行時において特段の課税関係は発生しない。しかし、普通法人型の一般社団法人等へ移行する場合には、課税所得の範囲が収益事業課税から全所得課税へと変わることになるため、それまで従来公益法人であった期間に収益事業課税の恩恵を受けて蓄積した財産に相当する部分に対して課税が行われる。

累積所得金額の益金算入及び累積欠損金額の損金算入

特例民法法人が普通法人に該当することとなった場合には、その該当することとなった日(以下「移行日」)前の収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額(以下「累積所得金額」)又は当該移行日前の収益事業以外の事業から生じた欠損金

額の累積額（以下「累積欠損金額」）に相当する金額は、当該移行日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法人税法64の4）。累積所得金額とは移行日における資産の帳簿価額が負債の帳簿価額及び利益積立金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額をいい、累積欠損金額とは移行日における負債の帳簿価額及び利益積立金額の合計額が資産の帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう（法人税法施行令131の4）。

さらに、特例民法法人の移行の場合の累積所得金額の計算においては、一定の調整計算を適用することができる。すなわち、

以下の(ア)と(イ)のいずれか少ない金額を累積所得金額から控除し、控除しきれない金額があるときは、その控除しきれない金額は累積欠損金額とみなす（法人税法施行令131の5 三・、法人税法施行規則27の16の4）。

(ア) 移行日における修正公益目的財産残額
 （＝公益目的財産残額＋公益目的収支差額の収入超過額＋時価評価資産の評価損－時価評価資産の評価益）

(イ) 移行日における資産の帳簿価額から負債の帳簿価額及び利益積立金額の合計額を控除した金額

上記の取扱いを算式で示すと、以下のとおりである。

益金算入額（累積所得金額－調整額）			
＝	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">移行日における 資産の帳簿価額</div>	－	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">移行日における 負債の帳簿価額</div>
			＋
			<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">移行日における 利益積立金額</div>
			－
			<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">次のうちいずれか少ない金額 ・修正公益目的財産残額 ・資産の帳簿価額－（負債の 帳簿価額＋利益積立金額）</div>
損金算入額（累積欠損金額）			
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">移行日における 負債の帳簿価額</div>	＋	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">移行日における 利益積立金額</div>
			－
			<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">移行日における 資産の帳簿価額</div>

申告要件

の規定は、税務署長においてやむを得ない事情があると認める場合を除き、確定申告書にその金額及びその計算に関する明細の記載があり、かつ、一定の書類の添付がある場合に限り適用される（法人税法64の4）。

みなし事業年度

特例民法法人が普通法人に該当することとなった場合には、その事業年度開始の日からその該当することとなった日の前日までの期間及びその該当することとなった日からその事業年度終了の日までの期間を、それぞれ事業年度とみなす（法人税法14二十二）。

⑤ 一般社団法人等（普通法人型）への移行後の所得計算

④の適用を受けた場合には、その事業年度以後の各事業年度において、公益目的支出の額が実施事業等の収入を超える部分の金額は、損金の額に算入しない。つまり、公益目的支出計画は、公益目的財産額をゼロにするための支出計画なので通常は支出超過となるが、その支出超過額の部分については、既に課税関係が終了していることからその後の事業年度の所得計算にも関係させない。逆に収入超過額が発生した場合でも、その金額は益金の額に算入しない（法人税法施行令131の5）。

3 別表十四(六)の記載方法

移行時の調整計算を適用した場合における別表十四(六)の記載例については、以下のとおりである。

① 移行日の属する事業年度

【前提数値】

・ 資産の額 100,000千円

・ 負債の額 25,000千円
 ・ 利益積立金額 30,000千円
 ・ 公益目的財産額 95,000千円
 (うち時価評価資産の評価益30,000千円,
 評価損10,000千円)

当事例では、修正公益目的財産残額(75,000千円)が簿価純資産額(45,000千円)を上回るため、累積所得金額の益金算入額は発生しない(21欄)。

② 移行日の属する事業年度の翌事業年度

【前提数値】

- ・ 公益目的支出額 10,000千円
- ・ 実施事業等収入額 500千円

当事例では、公益目的支出の超過額が9,500千円発生するが、前期において調整計算を適用しているため、当期の所得計算上は損金の額に算入されない(33欄)。